

Recensiones bibliográficas

La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria

Sabina DE MIGUEL ARIAS
Aranzadi, Navarra, 2011, 503 págs.

El libro del que damos noticia desentraña los múltiples problemas que suscita el embargo, tema clásico en la doctrina, como avanza en el prólogo el profesor y maestro de la autora, Joaquín ÁLVAREZ MARTÍNEZ, con quien estoy muy de acuerdo en considerar la bondad del resultado alcanzado en la investigación, procedente de la tesis doctoral defendida hace unos meses en la Universidad de Zaragoza. Desde luego estamos ante una obra detallada por su planteamiento y contenido, que trata de dar respuesta a los principales interrogantes que suscita esa institución clave en el desarrollo del Derecho tributario.

La profesora DE MIGUEL ARIAS encara con solvencia el examen del régimen jurídico al que se encuentra sometida la práctica del embargo para el cobro de las deudas tributarias, siguiendo para ello un doble objetivo: la observación minuciosa de su regulación en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación, sugiriendo las medidas que podrían adoptarse para subsanar las deficiencias registradas en esa normativa.

El embargo, forzoso es reconocerlo, representa uno de los cometidos fundamentales en el desarrollo del procedimiento de apremio que incide de manera destacada en los intereses de los deudores tributarios. De aquí la importancia que merece el tratamiento efectuado en la obra de cuanto concierne a la defensa de los obligados tributarios frente a su práctica, así como de las consecuencias que provoca la realización de un embargo jurídicamente incorrecto.

El libro se ha estructurado en seis capítulos, que recogen los diversos aspectos generales, presupuestos del embargo, elementos sustantivos y documentales del mismo, las numerosas cuestiones procedimentales, el ya advertido problema de la oposición al embargo por los obligados y el tratamiento de los ilícitos tributarios en este marco; todo lo cual se completa con un anexo de jurisprudencia y resoluciones, así como el señalamiento de la bibliografía consultada.

El primer capítulo trata de la configuración general del embargo para el cobro de la deuda tributaria, encuadrándolo entre los medios de ejecución forzosa reconocidos por el Derecho administrativo –aquí se exponen tanto el fundamento constitucional, como los medios de ejecución forzosa previstos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común– y abordando, después, la concreta inclusión de esa actuación de la Administración en el procedimiento de recaudación tributaria, para lo cual se efectúa una sucinta aproximación a sus caracteres principales y finalidad.

Complementariamente, la profesora DE MIGUEL ARIAS afronta en ese capítulo introductorio varios aspectos claves del embargo, como su definición y estructura –distinguiéndolo del embargo dictado judicialmente y de otras figuras asegurativas como el embargo cautelar y las garantías reales–, los efectos derivados del mismo, los intereses perseguidos por la Administración con su realización y, por fin, los diversos principios (proporcionalidad, suficiencia, sucesividad y subsidiariedad) que inciden de forma destacada en la práctica de las trabas.

A lo largo del capítulo segundo se abordan tanto los presupuestos exigidos para llevar a cabo el embargo de los bienes y derechos del obligado tributario, como las circunstancias en que tal actuación viene impedida, ya que la determinación de los diversos requisitos previstos para efectuar las trabas en el procedimiento de recaudación ejecutiva constituye el paso previo inexcusable a la hora de realizar un estudio acerca de dicha institución.

En esta línea, son objeto de examen los distintos presupuestos que permiten dar comienzo a las actuaciones ejecutivas sobre el patrimonio del deudor tributario, así como los problemas que en torno a los mismos se plantean. A su vez, vienen a analizarse las circunstancias impeditivas de la práctica del embargo, como son la existencia de garantías de la deuda tributaria, el fraccionamiento o aplazamiento del pago, la suspensión del procedimiento de apremio o la concurrencia de este último con otros procedimientos o procesos ejecutivos.

Tras la determinación de la configuración y presupuestos del embargo, el libro se adentra en todo cuanto se refiere al régimen jurídico característico de la práctica de las trabas en sede tributaria.

Así, ya en el capítulo tercero, se analizan los aspectos sustantivos y documentales relacionados con la institución que se estudia. En primer término, el estudio se centra en los distintos sujetos intervinientes en la práctica del embargo, tanto desde el punto de vista activo como pasivo, delimitando qué órganos tributarios llevarán a cabo dicho acto y qué personas o entidades pueden ser afectadas por las trabas. En segundo lugar, se analizan los bienes y derechos que pueden constituir el objeto de la traba, examinando los diferentes requisitos que, en relación con los mismos, exige el ordenamiento jurídico, y se concreta, a continuación, el alcance cuantitativo del embargo.

Por lo demás, en este punto se tratan los caracteres de la diligencia de embargo, acto que recoge la totalidad de las actuaciones efectuadas durante la traba y que presenta una relevancia incuestionable en el procedimiento, pudiendo ser objeto de impugnación por el obligado tributario.

El capítulo cuarto entra de lleno en las diversas actuaciones que deben realizar los órganos de recaudación para trabar los bienes y derechos de los deudores tributarios. En el mismo se distinguen las actividades previas de afección de bienes, el embargo propiamente dicho y las medidas de aseguramiento de las trabas.

El completo examen realizado por la autora del conjunto de actos de la Administración, aunque no siempre sea exigible el desarrollo de todos para la práctica del embargo, ni de su realización obligatoriamente sucesiva, lleva a la consideración, en primer lugar, de las cuestiones atinentes a la búsqueda de información acerca del patrimonio del obligado tributario y al orden que ha de seguirse a la hora de seleccionar los diferentes bienes y derechos a embargar. Acto seguido, en la monografía aparece dibujada la regulación de la práctica del embargo estrictamente considerada, incidiendo, de manera singular, en la traba del dinero depositado en cuentas en entidades bancarias, por ser este el supuesto más frecuente en la actualidad. Posteriormente se pasa al estudio de los distintos medios previstos en la Ley General Tributaria para asegurar la traba de los bienes y derechos, analizando, en concreto, la regulación del depósito, la anotación preventiva y la administración de establecimientos mercantiles e industriales.

Y como cierre de capítulo sobre el procedimiento, la profesora DE MIGUEL ARIAS alude a determinadas incidencias que pueden acontecer a la hora de llevar a cabo el embargo, efectuando una especial referencia a la posibilidad de proceder a la sustitución de los bienes trabados, a las hipótesis de modificación del embargo y, por último, a las situaciones en que hayan de levantarse las trabas.

Por su parte, y en orden a analizar todas aquellas cuestiones concernientes a la práctica de las trabas, el capítulo quinto se dedica a las posibilidades de oposición arbitradas en relación con el embargo y se consideran, asimismo, las consecuencias derivadas del incumplimiento, por parte de la Administración tributaria, de las diversas normas reguladoras de dicha actuación. A tales efectos se estudian las distintas vías de recurso existentes frente a la práctica del embargo, examinando, en concreto, la impugnación de la diligencia de embargo y la oposición desarrollada por terceros.

Por último, el capítulo sexto se proyecta sobre las consecuencias que, desde un punto de vista estrictamente tributario, comporta la realización de conductas ilícitas por parte de los obligados tributarios durante la práctica del embargo; problema este que es tratado, en exclusiva, desde la perspectiva tributaria, sin examinar las consecuencias de orden penal que podrían derivarse de dichas actuaciones.

En este sentido, aparece tratada la posibilidad de declarar responsables solidarios de la deuda tributaria a quienes hayan impedido u obstaculizado la traba de los bienes y, también, la eventual imposición de sanciones a aquellos sujetos cuyas conductas, al hilo de la práctica del embargo, puedan resultar constitutivas de infracciones tributarias.

En suma, nos encontramos con una obra que realiza un examen completo de las trabas en el ámbito tributario, que estoy seguro que dará satisfacción a cuantos se acerquen a su lectura motivados por los aspectos teóricos del embargo o por sus incuestionables problemas prácticos.

Miguel Ángel Martínez Lago